



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Recurso nº : 140.112
Matéria : IRPF – Ex. 1999
Recorrente : HELIOMAR PONTES SARAIVA (Espólio)
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 20 de outubro de 2005
Acórdão nº : 102-47.156

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte entregar, com atraso, a declaração de rendimentos, porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

BASE DE CÁLCULO DA MULTA – A multa por atraso na entrega da declaração, na ausência de imposto a pagar, dá ensejo à multa mínima.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HELIOMAR PONTES SARAIVA (Espólio).

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa ao seu valor mínimo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka, José Oleskovicz, José Raimundo Tosta Santos e Romeu Bueno de Camargo que negam provimento ao recurso.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

SILVANA MANCINI KARAM
RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 NOV 2005



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.004557/2003-31

Acórdão nº : 102-47.156

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e LUÍZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada). Ausente, justificadamente, o Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Acórdão nº : 102-47.156

Recurso nº : 140.112
Recorrente : HELIOMAR PONTES SARAIVA (Espólio)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela DRJ de Brasília/DF que considerou procedente o lançamento de multa de ofício no montante de R\$ 5.483,31 pela entrega em atraso, da declaração de imposto de renda do exercício de 1999, ano calendário de 1998.

Alega o Recorrente em seu favor, o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, vez que entregou a declaração ainda que em atraso, antes de qualquer procedimento fiscal. Alega ainda que, mesmo admitida a multa, esta deveria ser no valor mínimo de R\$ 165,74 em razão do Recorrente apresentar imposto a restituir no montante de R\$ 748,05. Reporta-se a precedente deste E. 1º. CC, 4ª. Câmara, Ac. 104.18.804 da Relatoria do Conselheiro Nelson Mallmann ("o suplicante não apresenta saldo de imposto a pagar e sim imposto a restituir, a aplicação de multa de mora pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos se torna inaplicável, já que falece de base de cálculo. Deveria sim, ter sido aplicada multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos prevista no inciso II do artigo 964 do RIR/99").

Às fls. 10 dos autos constata-se Extrato emitido pela SRF contendo o IR a restituir (R\$ 748,05) sendo abatido da multa por atraso (R\$ 5.483,31) calculada sobre o imposto devido ($R\$ 27.416,55 \times 20\% = R\$ 5.483,31$).

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Acórdão nº : 102-47.156

VOTO

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Relatora

A presente discussão conta com precedentes importantes neste E. Conselho. Dentre esses, peço vênica à Dra. Leila Maria Scherrer Leitão – para eleger e transcrever a seguir, o voto vencedor de sua lavra, proferido nos autos do Processo nº 13710.000775/2001-18, Acórdão nº 104.20.046, 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em sessão de 18.06.2004, cujas razões de decidir e conclusões me filio integralmente.

Ademais, a matéria se encontra clara e detalhadamente colocada, tornando afinal despiciendo qualquer outro acréscimo conceitual ou de outra natureza.

“VOTO VENCEDOR

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Redatora-designada

Exsurge do relatório que a lide restringe-se à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN ao sujeito passivo que cumpre a obrigação de apresentar a DIRPF, espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, mas a destempo.

.....
A matéria já foi objeto de contradições e controvérsias junto aos Conselhos de Contribuintes e na própria Turma da CSRF, firmando-se o entendimento, à maioria de votos, de não ser aplicável o disposto no art. 138 do CTN, a descumprimento de obrigações acessórias (formais), como no caso, a apresentação intempestiva de declaração de rendimentos.

Nesta assentada, adoto os seguintes argumentos condutores do voto vencedor constante no Acórdão CSRF/02-0.829, da lavra da i. Conselheira Maria Teresa Martínez López, a seguir transcritos:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Acórdão nº : 102-47.156

“Ressalvado o meu ponto de vista pessoal (1), cumpre noticiar que o Superior Tribunal de Justiça, cuja missão precípua é uniformizar a interpretação das leis federais, vem se pronunciando de maneira uniforme – por intermédio de suas 1ª a 2ª Turmas, formadoras de 1ª Seção e regimentalmente competentes para o deslinde de matérias relativas a “tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios” (Regimento Interno do STJ, art. 9º, § 1º, IX) -, no sentido de que não há de se aplicar o benefício da denúncia espontânea nos termos do artigo 138, do CTN, quando se referir a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de contribuições e tributos federais – DCTFs.

Decidiu a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial nº 195161/GO (98/00849005-0), em que foi relator o Ministro José Delgado (DJ de 26.04.99), por unanimidade de votos, que:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA. ART. 88 DA LEI 8.981/95.

1 - A entidade “denúncia espontânea” não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

2 - As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direito com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

3 - Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.”

O STJ pacificou a questão mediante o ERESP 208097/PR, publicado no DJ de 15 de outubro de 2001, in verbis:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO INFRAÇÃO FORMAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

1. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Acórdão nº : 102-47.156

denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

II. Ademais, "a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um". (Resp nº 243.241-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.08.2000).

III. Embargos de divergência rejeitados."

Pacificada, pois, a jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça no sentido de não se estender às obrigações formais (acessórias) o instituto da denúncia espontânea. Assim, a intempestividade na entrega de declaração, seja a declaração de imposto de renda, ora em lide, declaração sobre operações imobiliárias ou mesmo a declaração de imposto retido na fonte, acarreta a aplicação de multa específica ao caso, nos termos da lei vigente.

Trago ainda à argumentação, o posicionamento do i. Representante da Fazenda Nacional, Procurador Sérgio Marques de Almeida Rolff, ao se referir ao artigo 138 do CTN, a quem peço vênias para aqui transcrever o seguinte arrazoado, in verbis:

"Conforme textual disposição, o referido dispositivo afasta as penalidades pela denúncia espontânea da infração, desde que, se for o caso, seja acompanhada do pagamento integral do tributo devido, com juros e correção monetária - que nada acresce e apenas recompõe o valor da moeda - antes do início de qualquer medida ou procedimento fiscalizador relativo à infração denunciada, ou seja, afasta as penalidades e seus eventuais agravamentos que seriam ou poderiam ser aplicadas ou denunciante em decorrência de uma ação fiscal e diretamente relacionadas com a obrigação fiscal.

Em suma, tal e qual muito bem comparou o sempre e atual e Mestre Aliomar Baleeiro, tal procedimento de denúncia, de confissão da infração pelo contribuinte, equivale ao arrependimento eficaz do Código Penal (Direito Tributário Brasileiro 10ª Edição revista e atualizada - Forense, pág. 495/6).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Acórdão nº : 102-47.156

Tal procedimento não afasta, portanto, as penalidades decorrentes de atos anteriormente já praticados e tão-somente imputáveis ao contribuinte e que decorram de atos comissivos ou omissivos seus, como é o caso das penalidades por retardamento ou descumprimento de obrigação fiscal.

E isso porque deve ser anotado que, por princípio geral de direito e, tal qual comparado magistralmente pelo Mestre apontado, o agente infrator arrependido (no caso o contribuinte denunciante) deverá responder pelos atos já praticados, no caso, pela mora ou descumprimento já incorridos, sujeitando-se, portanto, a todos os seus jurídicos e legais efeitos (pagamento da multa devida).

Ver de outra forma será dar tratamento injustificadamente beneficiado ao contribuinte faltoso, com apologia do procedimento de contumaz descumprimento dos prazos e obrigações fiscais, permitindo que fique ao arbítrio do contribuinte o se, quando e de que forma pagar seus tributos e/ou prestar as informações já devidas por lei ao Poder Público sobre seus bens, atos e negócios (CTN 194/200), o que, por si só já configura ilegalidade e lesividade claras à Ordem e à Economia Públicas, sem embargo de tornar letra morta o princípio de direito, de ordem pública, que determina que toda obrigação deverá ter um tempo para o seu pagamento, sob pena de, à sua falta, a exigibilidade do cumprimento ser imediata (CC art. 952 e segs.). princípio esse representado em matéria fiscal pelo artigo 160 do CTN, o qual determina que a lei fixará os prazos para as obrigações fiscais, sem o que será de 30 dias, findos os quais, serão devidos todos os acrescidos e penalidades legalmente previstas (CTN art. 161).” (Destques do original).

Discordo, ainda, do entendimento do relator à disposição contida no § 2º do art. 88, da Lei nº 8.981, ou seja, obrigação da autoridade administrativa de suspender a espontaneidade através de intimação e inclusive agravar a penalidade caso não haja o devido atendimento. Para tanto, transcrevo o artigo anteriormente citado:

“Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago;

II - à multa de duzentas Ufirs a oito mil Ufirs, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Acórdão nº : 102-47.156

- a) de duzentas Ufirs, para as pessoas físicas;
- b) de quinhentas Ufirs, para as pessoas jurídicas.

§ 2º A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado."

No ordenamento jurídico, o comando inicial é aquele contido no **caput**. Em segundo plano, as previsões dos parágrafos.

Da leitura do **caput** e de seu inciso I, suficiente a verificação, pela autoridade administrativa, da ausência de declaração ou a sua apresentação espontânea, mas a destempo, para a aplicação da multa prevista no inciso I.

No caso, desnecessária a intimação aludida no voto do Conselheiro-relator.

O agravamento da penalidade, previsto no § 2º, da citada norma, só é plausível quando já aplicada a multa de que trata o inciso I, do **caput**. Não há que se falar em agravamento de pena ainda não imposta. Assim, aplicada a penalidade pela falta de apresentação ou a apresentação a destempo e, ainda não cumprida a obrigação de pagar a multa já exigida, em tempo delimitado na intimação, dar-se-á o agravamento de que trata o § 2º.

Importa ainda destacar que, o atraso na entrega de informações à autoridade administrativa atinge de forma irreversível a prática da administração tributária, em prejuízo ao serviço público em última análise, que não se repara pela simples auto-denúncia da infração ou qualquer outra conduta positiva posterior, sendo esse prejuízo o fundamento da multa prevista em lei, que é o instrumento que dota a exigência de força coercitiva, sem a qual a norma perderia sua eficácia jurídica.

Assim, entendo legítima a exigência de multa por atraso na entrega da declaração, ainda que de forma espontânea.

Não obstante, manifesto-me no sentido de prover parcialmente o recurso em face da constatação da base de cálculo da multa ora em exigência.

Evidencia-se nos autos que a base de cálculo para a exigência



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Acórdão nº : 102-47.156

da multa por atraso na entrega da declaração é o imposto detectado após a aplicação da tabela progressiva e não o imposto efetivamente DEVIDO, ou seja, aquele que se deve, o imposto a pagar.

Mister a correção da sua base imponible (base de cálculo - alíquota de imposto - parcela a deduzir - imposto calculado - imposto antecipado - imposto a pagar - multa sobre o imposto a pagar, efetivamente devido).

*Necessária, pois, a figura de **imposto devido, a pagar**.*

O 142 do CTN determina ser cabível à autoridade administrativa "... determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido.

Em obediência aos ditames legais, reconhece-se o equívoco do lançamento quanto à aplicação da multa por atraso na entrega da declaração sobre o imposto calculado na declaração de rendimentos e não sobre o imposto devido, aquele efetivamente a pagar.

Apenas como adendo a tal entendimento, assim é definido o termo "devido" e, "dever" conforme "Novo Dicionário da Língua Portuguesa", Aurélio Buarque de Holanda Ferreira,

"Devido. (Part. de dever). ... s.m. 2. O que é de direito ou dever. 3. Aquilo que se deve. 4. O justo, o legítimo."

"Dever. ... 1. Ter obrigação de 2. Ter de pagar 4. Estar obrigado ao pagamento de:"

Quando a Lei de regência instituiu a multa por atraso na entrega da declaração sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago, refere-se ao saldo de "imposto a pagar" na declaração, ainda que já tenha sido integralmente pago, seja através de pagamento em cota única ou não.

Outro entendimento, estar-se-ia exigindo do contribuinte multa sobre determinado valor que não mais devido, seja em face de antecipação pela fonte pagadora ou através de antecipação no regime de recolhimento mensal ("carnê-leão") ou complementação mensal.

A propósito, a Fazenda Nacional, através do Parecer



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Acórdão nº : 102-47.156

PGFN/CAT/Nº 628. de 21 de junho de 1995, devidamente aprovado pelo então Procurador Geral da Fazenda Nacional, manifestou-se no tocante à expressão "imposto devido", do qual transcrevo os seguintes excertos:

"2. Esclarece a Nota SRF/COSIT/Assessoria nº 127, DE 6 DE abril de 1995, reportando-se às modificações introduzidas na forma de cálculo do lançamento suplementar do IRPF/94 via processamento eletrônico:

"2. O Lançamento Suplementar IRPF/94 foi efetuado com base no art. 889, inciso III, do RIR/94 que determina o lançamento de ofício sempre que o contribuinte fizer declaração inexata, considerando como tal a que contiver ou omitir qualquer elemento que implique em redução do imposto a pagar ou restituição indevida. A multa de ofício, conforme dispõe o inciso I do art. 992 do RIR/94, incide:

*a) sobre a diferença a maior do **imposto devido apurado pelo processamento (linha 19 da declaração)** independentemente de ter sido apurado saldo de imposto a pagar ou valor a ser restituído; e*

b) sobre a parcela de imposto devido não paga na época própria decorrente de glosa do valor compensado a maior indevidamente pelo contribuinte na declaração (linha 24).

3. Portanto, a multa de ofício foi cobrada nos casos em que o processamento apurou:

a) diferença a maior de imposto devido (linha 19); e

b) valor de imposto compensado, indevidamente pelo contribuinte na declaração (linha 24) cuja glosa tenha resultado saldo de imposto a pagar maior que o declarado."

3. Por outro lado, a Nota SRF/COSIT Nº 126, de 6 de abril de 1995, informa:

"(...) O critério adotado no lançamento suplementar do exercício de 1994 visou eliminar o tratamento diferenciado que vinha sendo adotado ao contribuinte em função do resultado final de sua declaração, uma vez que a interpretação da Lei nº 8.218, de 1991, art. 4º, consubstanciado no art. 992 do RIR/94."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Acórdão nº : 102-47.156

permite a cobrança da diferença a maior verificada entre o valor do imposto devido apurado pelo processamento e o valor informado pelo contribuinte na declaração, bem como nos casos em que o contribuinte pleitear compensação a maior de imposto."

(...)

11. Acrescenta Aliomar Baleeiro ("Direito Tributário Brasileiro", Forense, Rio, 1972, pág. 443) que a liquidação do quantum do tributo a ser cobrado, ou seja, a fixação do imposto devido, é feita por agente competente do fisco, através do procedimento administrativo denominado lançamento.

12. A indicação, no formulário da declaração do imposto devido a menor poderia, com efeito, consistir em declaração inexata. Todavia, o "imposto devido" mencionado no art. 992 do RIR/94 não é objeto específico da declaração e sim os fatos materiais que permitam à autoridade administrativa efetuar o lançamento tributário, visto não haver autolancamento no regime de declaração. Entendemos, daí, **que não se deve interpretar literalmente "imposto devido" como o valor inserido na linha 19 da declaração IRPF/94, no campo reservado ao cálculo do imposto."**

*Em vista de todo o exposto, o parecer é no sentido de que as multas previstas no art. 992 do RIR/94 serão **proporcionais**, em forma percentual ao valor que a autoridade fiscal houver apurado a maior como imposto devido no procedimento fiscal correspondente, **atendidas as compensações legalmente permitidas, e não, literalmente, ao valor declarado como "imposto devido" pelo contribuinte.**" (destacamos)*

*Não obstante o Parecer acima se referir base de cálculo da multa em caso de lançamento de ofício, verifica-se, por sua vez, também a manifestação no sentido de que a terminologia "**imposto devido**" não pode se dar literalmente em relação àquele constante na linha 19 da DIRPF/94, campo então reservado ao cálculo do imposto.*

*Pode-se concluir ser incabível a duplicidade de interpretação ao termo "imposto devido". Ora, se em procedimento de ofício, decorrente de imposto a menor na DIRPF, há de se aplicar a multa proporcional sobre o imposto então apurado, efetivamente **a pagar**, com as devidas **compensações**, conforme constante no citado Parecer, também no caso de multa por atraso na entrega da*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Acórdão nº : 102-47.156

*declaração a base de cálculo não há de ser o imposto calculado, mas o efetivo **imposto devido, aquele a pagar, após as devidas compensações.***

A interpretação da terminologia, por óbvio, há de ser única. Se em procedimento de ofício há de ser permitir as deduções e compensações legais, conforme manifestação da PFN, também na entrega em atraso da declaração, a multa proporcional também há de ser aplicada após as compensações permitidas.

No tocante à expressão, “ainda que integralmente pago”, no caso da multa por atraso na entrega da declaração, há de ser entendido que, entregue a DIRPF em atraso, ainda que a cota única esteja paga, integralmente, ou que estejam quitadas as cotas, se parcelado o imposto devido, ainda assim a multa é devida.

*Entender-se diferente, quando a legislação sequer previa multa por falta de antecipação de imposto, seria penalizar àqueles que anteciparam imposto em benefício àqueles que deixaram para pagar aos cofres públicos apenas quando da apresentação da DIRPF. Por isso o entendimento manifesto no Parecer anteriormente citado, de que cabíveis **as compensações legalmente permitidas.***

Por outro lado, criou o legislador a figura da multa mínima, no caso de declaração intempestiva na qual não resulte imposto devido (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88). Nos presentes autos, aplicou-se a multa exatamente sobre o imposto calculado, quando da aplicação da tabela progressiva, sem efetuar a compensação de imposto já antecipado, ou seja, parcela que não mais se deve.

Não apurando o contribuinte imposto a pagar mas a restituir, com base no mesmo artigo 88, da Lei nº 8.981, voto pelo provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao seu valor mínimo.

Sala das Sessões - DF, em 18 de junho de 2004

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.004557/2003-31
Acórdão nº : 102-47.156

Nestas condições, por todas as razões acima expostas, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar o instituto da denúncia espontânea, inaplicável à espécie. Em consequência, passível de punição a entrega intempestiva da declaração de imposto de renda, porém na ausência de imposto devido, cabível a aplicação da multa mínima de R\$ 165,74 .

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 20 de outubro de 2005.


SILVANA MANCINI KARAM